



**You have downloaded a document from
RE-BUŚ
repository of the University of Silesia in Katowice**

Title: Kontrola podatkowa

Author: Jadwiga Glumińska-Pawlic

Citation style: Glumińska-Pawlic Jadwiga. (2016). Kontrola podatkowa. W: A. Gronkiewicz, A. Ziółkowska (red.), "Administracyjne procedury kontrolne: wybrane zagadnienia" (S. 129-146). Katowice: Uniwersytet Śląski.



Uznanie autorstwa - Użycie niekomercyjne - Bez utworów zależnych Polska - Licencja ta zezwala na rozpowszechnianie, przedstawianie i wykonywanie utworu jedynie w celach niekomercyjnych oraz pod warunkiem zachowania go w oryginalnej postaci (nie tworzenia utworów zależnych).



UNIWERSYTET ŚLĄSKI
W KATOWICACH



Biblioteka
Uniwersytetu Śląskiego



Ministerstwo Nauki
i Szkolnictwa Wyższego

Kontrola podatkowa

1. Organy kontroli podatkowej

Kontrola podatkowa przeprowadzana jest przez organy podatkowe wskazane w art. 13 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹, zgodnie z zasadami zawartymi w art. 281–292. Ustawodawca nie zdefiniował jednak pojęcia *organu podatkowego*, a jedynie wymienił podmioty, które do tej grupy można zaliczyć, charakteryzując je na podstawie dwóch elementów: określenie ich pozycji prawnej na płaszczyźnie dwuinstancyjnego postępowania oraz imienne wskazanie organów podatkowych i tym samym zamknięcie ich systemu poprzez wskazanie podatkowych organów odwoławczych². Brak zdefiniowania organów z funkcjonalnego punktu widzenia, czyli przez pryzmat czynności związanych z realizacją zobowiązań podatkowych, uzasadnia się ich zróżnicowaniem oraz odmienną właściwością rzeczową i miejscową (wynikającą z przepisów szczególnych) i przez to niejednolitym zakresem przyznanych im kompetencji.

W Polsce istnieją dwa piony organów podatkowych: państwowe i samorządowe, o bardzo zróżnicowanym statusie prawnym. Są wśród nich organy finansowej administracji specjalnej i organy samorządowe, organy monokratyczne i kolegialne, a także klasyczne organy administracji i podmioty, które tylko na płaszczyźnie procesowej pełnią taką funkcję. Organami podatkowymi, stosownie do swojej właściwości, są: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa — jako organy pierwszej instancji; dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej — jako organy odwoławcze od decyzji odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego, a w wyjątkowych sytuacjach jako organy pierwszej instancji na podstawie odrębnych przepisów; samorządowe kolegia odwoławcze — jako organy odwoławcze od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa.

¹ Tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.

² Por. H. DZWONKOWSKI, A. HUCHLA, C. KOSIKOWSKI, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa 2000, s. 60 i n.

Kontrolę podatkową — zgodnie z art. 281 § 1 i 3 Ordynacji — przeprowadzają u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych organy podatkowe pierwszej instancji, a także Minister Finansów w sprawach, których celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez niego metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi. Szczegółowe zadania i właściwość miejscową w zakresie wykonywania kontroli podatkowej naczelników urzędów skarbowych i celnych określone zostały w odrębnych przepisach. I tak art. 5 ust. 6 pkt 3 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych³ przewiduje, że do zadań naczelników urzędów skarbowych należy wykonywanie kontroli podatkowej, którą przeprowadza się na podstawie analizy ryzyka rozumianego jako prawdopodobieństwo wystąpienia naruszenia przepisów prawa. Kontrole mogą być również przeprowadzane niezależnie od rezultatów analizy ryzyka, o ile mają one charakter losowy. Naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania przy pomocy urzędu skarbowego, którego pracownicy od dnia 1 kwietnia 2015 r. są pracownikami izb skarbowych⁴. Jeżeli jednak realizują w urzędach skarbowych zadania w zakresie kontroli oraz w innych sprawach należących do kompetencji naczelnika urzędu skarbowego na podstawie przepisów odrębnych, to podlegają naczelnikom tych urzędów, a dyrektorzy izb skarbowych nie mogą wydawać im poleceń w indywidualnych sprawach w zakresie realizowanych zadań w sprawach należących do kompetencji naczelnika urzędu skarbowego. Jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy⁵, podstawowym celem zmian było stworzenie prawnych warunków wzmocnienia organizacyjnego administracji podatkowej, podniesienie jej sprawności działania oraz zapewnienie większej elastyczności wykorzystania zasobów kadrowych administracji podatkowej. W wyniku przeprowadzonej reformy nastąpiło skonsolidowanie na poziomie województwa zadań realizowanych przez izby i urzędy skarbowe w zakresie należącym do dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych, w którego wyniku ustanowiono izbę skarbową i podległe jej urzędy skarbowe jednym urzędem i połączono je w jedną jednostkę budżetową — izbę skarbową, której kierownikiem jest dyrektor izby. Rozwiązanie to budzi jednak istotne wątpliwości, ponieważ zachodzi uzasadnione podejrzenie naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Wprowadzone zmiany — w opinii projektodawców — mają umożliwić stworze-

³ Tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r., poz. 578 ze zm. Ustawa ta miała być uchylona z dniem 1 stycznia 2016 r. w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz.U. z 2015 r., poz. 1269 ze zm.), jednakże ustawą z dnia 16 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy o administracji podatkowej oraz ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 2184) odroczone termin jej wejścia w życie do dnia 1 lipca 2016 r.

⁴ Zob. Ustawa z dnia 15 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o Służbie Celnej, ustawy o urzędach i izbach skarbowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 211).

⁵ Zob. Druk sejmowy nr 2739 z dnia 16 września 2014 r. wraz z uzasadnieniem.

nie jednolitych warunków i standardów organizacyjnych oraz kompetencyjnych w jednostkach podległych Ministrowi Finansów. To spowodowało, że pomimo wyraźnego podziału kompetencyjnego organów podatkowych i Służby Celnej uznano, iż nie można traktować ich oddzielnie, gdyż są one związane poprzez cele stawiane im zarówno w przepisach ustawowych, jak i w ramach nadzoru sprawowanego przez Ministra Finansów.

Zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej⁶ do zadań naczelnika urzędu celnego należy wymiar, pobór i kontrola podatku akcyzowego, opłaty paliwowej, podatku od gier oraz dopłat, o których mowa w ustawie o grach hazardowych, podatku od wydobycia niektórych kopalin, a także dokonywanie wymiaru i poboru podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów oraz wykonywanie kontroli przestrzegania przepisów prawa celnego i prawa podatkowego w zakresie jego właściwości. Kontroli podlega również prawidłowość i terminowość wpłat podatku akcyzowego od niektórych wyrobów, podatku od gier oraz od wydobycia niektórych kopalin. Nowelizacją ustawy o Służbie Celnej wprowadzono tzw. jedno okienko rozliczeniowe dla przedsiębiorców, co jest wynikiem centralizacji zadań związanych z poborem ceł i podatków i ma umożliwić szybsze rozliczanie przedsiębiorców i podatników. Ponadto Służba Celna przejęła niektóre zadania z zakresu kontroli, które należały do właściwości organów podległych Ministrowi Rolnictwa, co w konsekwencji ma zapewnić zarówno bezpieczeństwo państwa, jak i płynność odpraw na przejściach granicznych. Naczelnik urzędu celnego wykonuje swoje zadania w zakresie kontroli przy pomocy podległego mu urzędu celnego na podstawie przepisów ustawy o Służbie Celnej, a w sprawach nieuregulowanych stosuje odpowiednio przepisy działu IV oraz art. 290 i 291 Ordynacji podatkowej.

2. Kryteria kontroli

Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Podstawowe kryteria kontroli to legalność, rzetelność oraz terminowość. Kontrola podatkowa powinna służyć gromadzeniu danych, które mogą zostać wykorzystane w postępowaniu podatkowym zakończonym ewentualnym wydaniem decyzji podatkowej. Jest ona instrumentem, który ma służyć organom podatkowym do weryfikacji wywiązywania się przez podatnika z obowiązków określonych w przepisach prawa podatkowego. Kontrola podatkowa może być wszczęta w każdym czasie, ale podejmuje się ją wyłącznie z urzędu, ponieważ to organy podatkowe decydują, czy istnieje potrzeba przeprowadzenia tej weryfikacji i jaki będzie jej zakres. W celu

⁶ Tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r., poz. 990 ze zm.

weryfikacji poprawności wypełniania obowiązków podatkowych organ podatkowy może korzystać z będących w jego dyspozycji informacji, które nie potwierdzają nieprawidłowości u podatnika, może także wykorzystać inne środki, np. czynności sprawdzające. Podkreślić jednak trzeba, że Ordynacja podatkowa wyraźnie odróżnia instytucję postępowania podatkowego od kontroli podatkowej oraz oddzielnie reguluje czynności sprawdzające. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że trudno czynności sprawdzających nie uznać za czynności kontrolne i nie zaliczyć ich do kontroli podatkowej, są one bowiem rodzajem wstępnej kontroli podatkowej⁷.

3. Wszczęcie kontroli podatkowej

Zasady wszczęcia i prowadzenia kontroli podatkowej zostały w istotny sposób zmodyfikowane z dniem 1 stycznia 2009 r. w związku z wprowadzeniem instytucji zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Podjęcie czynności kontrolnych jest obecnie możliwe tylko po doręczeniu kontrolowanemu stosowanego dokumentu, co może jednak ograniczać skuteczność kontroli podatkowej jako instrumentu służącego podejmowaniu niezapowiedzianych czynności mających na celu weryfikację i ocenę działań podatnika. Wprowadzenie obowiązku zawiadomienia kontrolowanego miało na celu zwiększenie zaufania podatników do organów podatkowych, a w przypadku przedsiębiorców — zmniejszenie uciążliwości kontroli. Ustawodawca nie pozbawił jednak organów podatkowych prawa do podejmowania kontroli bez powiadomienia, ale tylko w sytuacjach przewidzianych w art. 282c.

Na podstawie art. 284 § 1 kontrolowany jest obowiązany ustanowić pełnomocnika na wypadek swojej nieobecności w czasie kontroli, jeżeli nie ustanowił pełnomocnika ogólnego lub szczególnego. Przepisy rozdziału 3a o pełnomocnictwach stosuje się odpowiednio. Jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli doręcza się oraz okazuje się legitymację służbową członkowi zarządu, wspólnikowi albo innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw (reprezentant kontrolowanego).

Jeżeli z treści upoważnienia nie wynika inaczej, to przyjmuje się, że osoba wyznaczona jest uprawniona do działania w zakresie:

- odbioru zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej,
- wyrażenia zgody na wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia,
- odbioru upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej,

⁷ R. MASTALSKI, J. ZUBRZYCKI, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wrocław 2006, s. 241.

- zakończenia kontroli podatkowej,
- złożenia wyjaśnień i zastrzeżeń do protokołu kontroli,
- oraz wszystkich czynności kontrolnych.

Doręczenie zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej nie przesądza, że postępowanie to zostanie przeprowadzone, ponieważ na skutek opieszałości organu może minąć ostateczny termin do jej wszczęcia albo po doręczeniu pisma zaistnieją okoliczności, które uzasadnią odstąpienie od czynności kontrolnych. W takich sytuacjach organ podatkowy nie ma obowiązku poinformowania podatnika, że kontrola nie zostanie podjęta. Kontrolę podatkową wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia. Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody kontrolowanego (reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika). Zgodnie z art. 282b § 4 Ordynacji zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej musi zawierać:

1. oznaczenie organu,
2. datę i miejsce wystawienia,
3. oznaczenie kontrolowanego,
4. wskazanie zakresu kontroli,
5. pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji,
6. podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia, a jeżeli zawiadomienie zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego — bezpieczny podpis elektroniczny weryfikowany za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu lub podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP.

Obowiązek zawiadomienia kontrolowanego lub jego pełnomocnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej nie istnieje, jeżeli kontrola:

- dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
- ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
- dotyczy opodatkowania przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
- ma być podjęta na podstawie informacji uzyskanych dzięki przepisom o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,

- zostaje wszczęta, gdy czynności kontrolne są niezbędne, by przeciwdziałać popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczyć dowody jego popełnienia,
- ma charakter doraźny, dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury,
- dotyczy podatku od wydobywania niektórych kopalin,
- ma charakter doraźny dotyczący sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej.

Przepis ten ma również zastosowanie w razie konieczności rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe z uwagi na nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych już czynności kontrolnych. Organ podatkowy nie ma też obowiązku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, jeśli posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany:

- został prawomocnie skazany w RP za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy o rachunkowości lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli (w przypadku osoby prawnej warunek ten odnosi się do każdego członka zarządu lub osoby zarządzającej, a w przypadku spółek niemających osobowości prawnej — do każdego wspólnika),
- jest zobowiązanym w postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
- nie ma miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczanie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione.

Po wszczęciu kontroli organ informuje kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia i o zamiarze wszczęcia kontroli.

Kontrola podatkowa jest przeprowadzana na podstawie imiennego upoważnienia, które winno zawierać:

1. oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia,
2. wskazanie podstawy prawnej,
3. imię i nazwisko kontrolującego (kontrolujących),
4. numer legitymacji służbowej kontrolującego (kontrolujących),
5. oznaczenie kontrolowanego,
6. określenie zakresu kontroli,
7. datę rozpoczęcia i przewidywany termin zakończenia kontroli,
8. podpis osoby udzielającej upoważnienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji,
9. pouczenie kontrolowanego o jego prawach i obowiązkach.

Jeżeli upoważnienie nie spełnia powyższych wymagań, to nie stanowi ono podstawy do przeprowadzenia kontroli.

Upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej udzielają naczelnicy urzędów skarbowych lub osoby, które ich zastępują — pracownikom tego urzędu; naczelnicy urzędów celnych lub osoby, które ich zastępują — funkcjonariuszom celnym oraz pracownikom tego urzędu; wójtowie (burmistrzowie/prezydenci miast), starostowie lub marszałkowie województw lub osoby, które ich zastępują, albo skarbnicy jednostek samorządu terytorialnego — pracownikom urzędu gminy (miasta), starostwa lub urzędu marszałkowskiego. Upoważnienia może udzielić także Minister Finansów lub osoba zastępująca ministra — pracownikom ministerstwa. Instrumentem mającym na celu ochronę interesów kontrolowanego jest postanowienie zawarte w art. 283 § 5, że zakres kontroli nie może wykaczać poza zakres wskazany w treści upoważnienia.

Wszczęcie kontroli podatkowej następuje przez doręczenie kontrolowanemu lub upoważnionej przez niego osobie upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej. Kontrolowany jest obowiązany ustanowić pełnomocnika na wypadek swojej nieobecności w czasie kontroli, jeżeli nie ustanowił pełnomocnika ogólnego lub szczególnego.

Jeżeli podmiotem kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, doręcza się upoważnienie oraz okazuje się legitymację służbową członkowi zarządu, wspólnikowi albo innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw (reprezentant kontrolowanego).

Jeżeli kontrolowany jest zakład podmiotu zagranicznego, upoważnienie doręcza się oraz okazuje legitymację służbową osobie faktycznie kierującej, nadzorującej lub reprezentującej działalność prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W razie niemożności wszczęcia kontroli we wskazanym trybie z powodu nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika kontrolujący wzywa kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika do stawienia się w siedzibie organu podatkowego następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania. W przypadku niestawienia się osoby wzywanej w terminie, o którym mowa w art. 284 § 3, kontrolę uznaje się za wszczętą w dniu upływu tego terminu. W tym przypadku upoważnienie do kontroli doręcza się niezwłocznie, gdy ta osoba stawia się w miejscu prowadzenia kontroli. W razie niemożności prowadzenia czynności kontrolnych z powodu nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, w szczególności gdy nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, kontrolę zawiesza się do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności, a okresu zawieszenia nie wlicza się do czasu trwania kontroli. Zawieszenie kontroli z powyższych powodów nie ma jednak zastosowania do kontrolowanego przedsiębiorcy.

Gdy czynności kontrolne są niezbędne do przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej kontrolowanemu, reprezentantowi kontrolowanego lub pełnomocnikowi, a w razie ich nieobecności kontrola podatkowa może być także wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej pracownikowi kontrolowanego, który może być uznany za osobę, o której mowa w art. 97 ustawy Kodeks cywilny lub w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem organu przeprowadzającego kontrolę. W takich przypadkach należy bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli, doręczyć upoważnienie do przeprowadzenia kontroli.

Kontrola podatkowa nie może być ponownie wszczęta w zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną organu podatkowego, chyba że jest ona niezbędna do przeprowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną albo w związku z uchYLENIEM lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny.

4. Przebieg kontroli podatkowej i miejsce przeprowadzania czynności kontrolnych

Organ kontroli podatkowej dokonuje czynności kontrolnych w obecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, chyba że kontrolowany zrezygnuje z przysługującego mu prawa uczestniczenia w nich. Jeżeli kontrolowana jest osoba prawna lub jednostka niemająca osobowości prawnej, czynności kontrolnych dokonuje się w obecności osób upoważnionych. W przypadku, gdy w toku kontroli kontrolowany, reprezentant kontrolowanego lub pełnomocnik jest nieobecny, lecz nie zrezygnowano z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych, czynności kontrolne mogą być wykonywane w obecności innych osób (przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem organu przeprowadzającego kontrolę). Oświadczenie o rezygnacji z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych jest składane na piśmie, a w razie odmowy złożenia takiego oświadczenia kontrolujący dokonuje odpowiedniej adnotacji, dołączając ją do protokołu kontroli. Jeśli w toku kontroli kontrolowany lub osoby go reprezentujące są nieobecne i nie nastąpiło wskazanie innej upoważnionej osoby, czynności kontrolne mogą być wykonywane w obecności innego pracownika kontrolowanego, który może być uznany za osobę, o której mowa w art. 97 k.c., lub w obec-

ności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem organu przeprowadzającego kontrolę.

Czynności kontrolne prowadzone są w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia, a w przypadku skrócenia w toku kontroli czasu prowadzenia działalności czynności kontrolne mogą być prowadzone przez 8 godzin dziennie. W przypadku, gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego obowiązany jest zapewnić dostęp do ksiąg w swojej siedzibie albo w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności. Przepis ten ma także zastosowanie w przypadku, gdy kontrolowany prowadzi działalność w lokalu mieszkalnym. Kontrola lub poszczególne czynności kontrolne za zgodą kontrolowanego mogą być przeprowadzane również w siedzibie organu podatkowego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

5. Uprawnienia podmiotu kontrolującego

Pracownik organu kontroli, w zakresie wynikającym z udzielonego mu upoważnienia, jest w szczególności uprawniony do:

1. wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego,
2. wstępu do lokali mieszkalnych, jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji oraz z innych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe,
3. żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin,
4. żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej,
5. zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą,
6. zabezpieczania zebranych dowodów,
7. legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli,
8. żądania przeprowadzenia spisu z natury,

9. przesłuchiwania świadków, kontrolowanego oraz innych osób upoważnionych do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, pracowników oraz osób współdziałających z kontrolowanym w zakresie wynikającym z wykonywanych czynności lub zadań,
10. zasięgania opinii biegłych.

Kontrolujący może zażądać wydania, na czas trwania kontroli, za pokwitowaniem: próbek towarów, a także akt, ksiąg i dokumentów w razie powzięcia uzasadnionego podejrzenia, że są one nierzetelne, lub wtedy, gdy podatnik nie zapewnia kontrolującemu warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem tej dokumentacji, a w szczególności nie udostępnia kontrolującemu samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów. Ma on także prawo przeglądania akt postępowania przygotowawczego i sądowego, akt spraw sądowych oraz dokumentów zawierających informacje niejawne lub stanowiące tajemnicę zawodową wraz ze sporządzaniem z nich odpisów i notatek, ale z zachowaniem właściwych w tym zakresie przepisów. W razie uzasadnionej potrzeby kontrolujący może wezwać — a w pilnych przypadkach nawet ustnie — pomocy organu Policji, Straży Granicznej lub Straży Miejskiej (Gminnej), jeżeli trafi na opór uniemożliwiający lub utrudniający mu przeprowadzenie czynności kontrolnych. Może również zwrócić się o ich asystę, gdy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że na taki opór natrafi. Jeżeli opór stawia żołnierz czynnej służby wojskowej, kontrolujący wzywa do pomocy właściwy organ wojskowy, chyba że zwłoka grozi udaremieniem czynności kontrolnych, a na miejscu nie ma takiego organu. Pracownicy wskazanych organów nie mogą odmówić udzielenia pomocy lub asysty.

Kontrolowany, jego pracownik oraz osoby współdziałające z kontrolowanym są zobowiązani umożliwić kontrolującemu wykonywanie czynności kontrolnych, a w szczególności umożliwić nieodpłatnie filmowanie, fotografowanie, dokonywanie nagrań dźwiękowych oraz utrwalanie stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, jeżeli film, fotografia, nagranie lub informacja zapisane na innym nośniku mogą stanowić dowody lub przyczynić się do utrwalenia dowodów w sprawie będącej przedmiotem kontroli, a także przedstawić — na żądanie kontrolującego — tłumaczenie na język polski, na koszt kontrolowanego, dokumentacji sporządzonej w języku obcym, która dotyczy spraw będących przedmiotem kontroli. Poczynając od 1 lipca 2016 r., kontrolowany będzie także zobowiązany przekazać, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciąg z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisany w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze

logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji, jeżeli kontrolowany prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych. Kontrolowany ma także obowiązek w wyznaczonym terminie udzielać wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, dostarczać kontrolującemu żądane dokumenty oraz zapewnić kontrolującemu warunki do pracy, a w tym w miarę możliwości udostępnić samodzielne pomieszczenie i miejsce do przechowywania dokumentów. Osoby upoważnione do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, pracownicy oraz osoby współdziałające z kontrolowanym natomiast są obowiązani udzielić wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, w zakresie wynikającym z wykonywanych czynności lub zadań.

Kontrolujący są uprawnieni do wstępu na teren jednostki kontrolowanej oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania przepustki oraz nie podlegają rewizji osobistej przewidzianej w regulaminie wewnętrznym tej jednostki. Prawo wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego ma na celu zapewnienie kontrolującemu:

1. dokonania oględzin, jeżeli zostały one wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub jako siedziba kontrolowanego, albo jeżeli jest to niezbędne do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego czy podstawy opodatkowania lub jest to niezbędne do zweryfikowania faktu poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe uprawniających do skorzystania z ulg podatkowych,
2. dokonania oględzin oraz przeszukania lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń lub rzeczy, jeżeli powzięto informację o prowadzeniu niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej albo w przypadku, gdy są tam przechowywane przedmioty, księgi podatkowe, akta lub inne dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego. W takim przypadku wskazane czynności przeprowadzane są przez upoważnionych pracowników organu podatkowego po uzyskaniu — na jego wniosek — zgody prokuratora rejonowego, a przed przystąpieniem do tych czynności kontrolowanemu okazuje się postanowienie prokuratora o wyrażeniu na nie zgody. Kontrolujący stosują przepisy Kodeksu postępowania karnego o przeszukaniu odnoszące się do Policji. Na podstawie tych czynności sporządza się protokół, który wymaga zatwierdzenia przez prokuratora. W razie odmowy zatwierdzenia protokołu materiały i informacje zebrane w toku tych czynności nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

Dokonanie oględzin w pomieszczeniach wskazanych przez kontrolowanego jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub jako jego siedziba odbywa się za zgodą kontrolowanego, a w razie braku takiej zgody — za zgodą prokuratora. W przypadku, gdy nieruchomości lub ich części albo rzeczy należą do osób trzecich, osoby te są obowiązane na żądanie organu podatkowego je udostępnić w celu przeszukania lub oględzin. W przypadku braku ich zgody organ podatkowy występuje o taką zgodę do prokuratora.

Kontrolujący ma obowiązek zawiadomić kontrolowanego o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków lub opinii biegłych przynajmniej na 3 dni przed terminem ich przeprowadzenia, a dowodu z oględzin — nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności. Zgodnie z art. 289 § 2 kontrolujący zostaje zwolniony z tego obowiązku w sytuacji, gdy kontrolowany jest nieobecny, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu.

Organ podatkowy ma prawo stosowania sankcji wobec kontrolowanego, który uniemożliwia lub utrudnia realizację uprawnień przysługujących kontrolującemu. Sankcje te wynikają z art. 83 k.k.s. oraz art. 262 Ordynacji, ale ich zastosowanie nie może skutkować podwójną penalizacją danego zdarzenia i nie mogą być one stosowane zamiennie. Zgodnie z art. 83 k.k.s. sankcji podlega m.in. ten, kto osobie uprawnionej do przeprowadzenia kontroli podatkowej udaremnia lub utrudnia wykonanie czynności służbowej, w szczególności kto wbrew żądaniu tej osoby nie okazuje księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej lub księgę albo inny dokument niszczy, uszkodza, czyni bezużytecznym, ukrywa lub usuwa. Z kolei art. 262 § 1 pkt 2 Ordynacji stanowi podstawę do ukarania kontrolowanego karą porządkową do 2800 zł⁸ w przypadku, gdy bezzasadnie odmówi on złożenia wyjaśnień, zeznań, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności⁹.

6. Protokół kontroli

Kontrolujący dokumentuje przebieg kontroli w protokole. Stan faktyczny może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych. Protokół kontroli powinien zawierać w szczególności:

1. wskazanie kontrolowanego,
2. wskazanie osób kontrolujących,

⁸ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 18 sierpnia 2014 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (MP z 2014 r., poz. 710).

⁹ Zob. szerzej: komentarz do art. 286 Ordynacji w: J. BROLIK, R. DOWGIER, L. ETEL, C. KOSIKOWSKI, P. PIETRASZ, M. POPŁAWSKI, S. PRESNAROWICZ, W. STACHURSKI, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wyd. 5. Warszawa 2013/el.

3. określenie przedmiotu i zakresu kontroli,
4. określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli,
5. opis dokonanych ustaleń faktycznych,
6. dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów,
7. ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli,
8. pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji,
9. pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz o skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

Kontrolujący po każdej kontroli jest zobowiązany do sporządzenia protokołu i nie ma znaczenia, jak długo ona trwała i czy w jej trakcie zebrano materiał dowodowy. Protokół powinien być sporządzony nawet wówczas, gdy po wszczęciu kontroli podatnik niezwłocznie (w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli przez organ kontroli) złoży uzasadniony sprzeciw stosownie do art. 84c ustawy o swobodzie działalności gospodarczej¹⁰, który następnie zostanie uwzględniony postanowieniem o odstąpieniu od czynności kontrolnych. Podstawowym celem, dla którego sporządzany jest protokół, jest dokumentowanie przebiegu kontroli, a nie tylko utrwalenie materiału dowodowego. Protokół powinien zatem odzwierciedlać wszelkie czynności podejmowane przez kontrolującego (wezwanie do określonych czynności, zarządzenie oględzin, powołanie świadków, przeprowadzenie oględzin), a także zachowania kontrolowanego (jego działania lub zaniechania), jeśli mają one związek z kontrolą podatkową (odmowa przedstawienia określonych dokumentów, ksiąg, opór przy wstępie na nieruchomości, niestawienie się w miejscu prowadzonej kontroli). Protokół kontroli formalnie kończy kontrolę. Protokoły czynności z przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych oraz z oględzin stanowią załącznik do protokołu kontroli. W protokole kontroli mogą być również zawarte ustalenia dotyczące badania ksiąg kontrolowanego. Protokół powinien być sporządzony w terminie wskazanym w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli, doręczenie go po tym terminie natomiast nie powinno powodować nieskuteczności czynności podjętych w ramach kontroli. Protokół jest sporządzany w dwóch egzemplarzach. Jeden egzemplarz protokołu kontrolujący doręcza kontrolowanemu, z wyłączeniem załączonych do protokołu kontroli fotokopii, odpisów i wydruków z akt, ksiąg oraz innych dokumentów udostępnionych przez kontrolowanego, które zostały zwrócone przez kontrolującego, czyniąc o tym wzmiankę w protokole kontro-

¹⁰ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r., poz. 584).

li. W przypadku stwierdzenia w toku kontroli, że organ przeprowadzający kontrolę był niewłaściwy miejscowo w momencie wszczęcia kontroli, kontrolujący sporządza protokół czynności kontrolnych. Czynności podjęte we wszczętej kontroli podatkowej pozostają w mocy, a protokół czynności kontrolnych jest sporządzany w trzech egzemplarzach, przy czym jeden egzemplarz protokołu kontrolujący doręcza kontrolowanemu, a drugi przekazuje organowi podatkowemu właściwemu w sprawie. Do protokołu czynności kontrolnych stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące protokołu kontroli. Jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, kontrolowany ma obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej. W razie niedopełnienia tego obowiązku postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem.

Zgodnie z art. 291c Ordynacji podatkowej do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy rozdziału 5 powołanej już ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Oznacza to, że kontrola podatkowa przedsiębiorców dotycząca ich działalności gospodarczej jest realizowana przede wszystkim na podstawie przepisów tej ustawy, a przepisy art. 77–84d stanowią *lex specialis* wobec uregulowań art. 281–292 Ordynacji podatkowej. Jednakże kwestie nieuregulowane w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. powinny być rozwiązywane na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Przepisy Ordynacji mogą mieć również zastosowanie w odniesieniu do działalności gospodarczej, do której ustawa o swobodzie działalności gospodarczej nie ma zastosowania (art. 3) lub jej przepisy są stosowane w ograniczonym zakresie (art. 84a).

Kontrola podatkowa prowadzona na podstawie przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej opiera się na następujących zasadach:

- pierwszeństwa (art. 77 ust. 1–3),
- odszkodowania (art. 77 ust. 4–5),
- wyłączenia dowodów zebranych przy istotnym naruszeniu prawa (art. 77 ust. 6),
- zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (art. 79),
- profesjonalnego wszczęcia i prowadzenia kontroli (art. 79a–79b),
- prowadzenia kontroli w siedzibie i obecności kontrolowanego (art. 80–80b),
- książki kontroli (art. 81–81a),
- ograniczonej liczby kontroli (art. 82),
- ograniczonego czasu trwania kontroli (art. 83–83a),
- sprzeciwu na czynności kontrolne (art. 84c–84d).

Zauważyć należy, że część z nich stanowi o specyfice kontroli prowadzonej na podstawie przepisów powołanej ustawy i odróżniają ją w istotny sposób od kontroli prowadzonej na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej.

Przepisy dotyczące kontrolowanego stosuje się odpowiednio do reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, a jeżeli pełnomocnik jest nieobecny w miejscu prowadzenia kontroli, podczas gdy jest obecny kontrolowany, pisma doręcza się kontrolowanemu, a czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego.

7. Środki zaskarżenia

Jeśli kontrolowany nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe. Kontrolujący natomiast jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym. W przypadku niezłożenia w terminie wyjaśnień lub zastrzeżeń przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.

8. Termin zakończenia kontroli

Kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli. Jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, kontrolowany ma obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej. W razie niedopełnienia tego obowiązku postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego uznaje się za doręczone pod adresem, pod który doręczono protokół kontroli. Kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli. Z tym dniem kontrolujący traci uprawnienia, które przysługiwały mu od wszczęcia kontroli. Kontrolujący może jednak przeprowadzić dodatkowe czynności kontrolne nawet już po sporządzeniu protokołu, ale nie później niż do czasu jego doręczenia, ponieważ kontrola jest jeszcze cały czas w toku. Uzupełnienie protokołu może być uzasadnione koniecznością weryfikacji zebranego materiału dowodowego, a potrzeba zmian może pojawić się na etapie analizy całego materiału dowodowego i sporządzania ustaleń z kontroli. W takim przypadku protokół, który ma zostać doręczony kontrolowanemu, powinien być

uzupełniony o nowe dane. Dopiero po doręczeniu protokołu wygasa prawo kontrolującego do gromadzenia dodatkowego materiału dowodowego.

Czas zakończenia kontroli wskazywany w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli nie powinien przekraczać maksymalnego okresu na prowadzenie kontroli wynikającego z art. 83 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Czas faktycznie prowadzonej kontroli u konkretnego przedsiębiorcy skraca także okres, który organ podatkowy może przeznaczyć na kontrolę, podejmując kolejną kontrolę w trakcie tego samego roku kalendarzowego. Z tego powodu istotną rolę odgrywają regulacje, które stanowią podstawę do przedłużenia czasu trwania kontroli (art. 83 ust. 3–4 u.s.d.g.). Przedłużenie czasu trwania kontroli jest możliwe jedynie z przyczyn niezależnych od organu kontroli i wymaga uzasadnienia na piśmie, które doręcza się przedsiębiorcy i wpisuje do książki kontroli przed podjęciem dalszych czynności kontrolnych. Przedłużenie czasu trwania kontroli możliwe jest także, jeżeli w toku kontroli zostanie ujawnione zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie straty w wysokości przekraczającej równowartość 10% kwoty zadeklarowanego zobowiązania podatkowego lub straty, albo w przypadku ujawnienia faktu niezłożenia deklaracji pomimo takiego obowiązku. Organ kontroli zawiadamia kontrolowanego o ujawnionych okolicznościach, wskazując jednocześnie zgromadzony w tej sprawie materiał dowodowy. Uzasadnienie przedłużenia czasu trwania kontroli umieszcza się w książce kontroli i protokole kontroli. Czas trwania kontroli nie może spowodować przekroczenia odpowiednio dwukrotności czasu określonego w ust. 1 art. 83. Jeżeli wyniki kontroli wykazały rażące naruszenie przepisów prawa przez przedsiębiorcę, można przeprowadzić powtórny kontrolę w tym samym zakresie przedmiotowym w danym roku kalendarzowym, a czas jej trwania nie może przekraczać 7 dni. Czasu trwania powtórnej kontroli nie wlicza się do czasu, o którym mowa w ust. 1. Z kolei w art. 83 ust. 2 ustawy przewidziano przypadki, w których w ogóle nie stosuje się ograniczeń czasu kontroli.

W praktyce jednak zdarzają się przypadki przekroczenia limitów czasowych przewidzianych dla roku kalendarzowego, co oznacza, że terminy wynikające z powołanego przepisu mają w istocie rzeczy jedynie charakter dyscyplinujący, pod warunkiem że organy kontroli podatkowej będą prowadziły czynności kontrolne co prawda po upływie terminu wynikającego z art. 83 ust. 1, ale w ramach terminu do przeprowadzenia kontroli określonego w upoważnieniu. Akceptacja tego stanu rzeczy może jednak powodować, że organy kontroli bez żadnych konsekwencji będą wyznaczały kontrole, pomimo że wyczerpały już przysługujący im roczny limit czasu na kontrolę.

O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia. Dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po upływie tego terminu nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli.

9. Podsumowanie

Kontrola podatkowa ma istotne znaczenie z punktu widzenia jednolitości stosowania prawa przez administrację podatkową, co gwarantuje realizację w praktyce konstytucyjnych zasad sprawiedliwości, równości i powszechności, a także legalizmu i pewności opodatkowania. Nie może być bowiem mowy ani o dyskryminowaniu niektórych podmiotów, ani o faworyzowaniu innych, jeśli charakteryzują się one tymi samymi cechami określonymi w ustawie. Kontrola podatkowa winna stanowić instrument służący do weryfikacji spełniania przez podatników obowiązków określonych w ustawach podatkowych i w aktach wykonawczych do ustaw, a jej przedmiotem może być także sprawdzanie, czy kontrolowany korzysta w sposób prawidłowy z przyznanych mu uprawnień podatkowych. Zatem kontrolą może być również objęte to, czy podatnik przestrzega warunków, na jakich uzyskał możliwość opłacania podatku np. w formie uproszczonej, lub czy faktycznie spełnił warunki uprawniające go do zastosowania i korzystania z ulgi lub innego przywileju.

Kontrola podatkowa co do zasady ma służyć organom podatkowym i może być wszczęta w każdym czasie, chyba że z innych przepisów wynikają określone ograniczenia. Organy podatkowe decydują więc, czy w ogóle istnieje potrzeba jej przeprowadzenia oraz jaki jest jej ewentualny zakres. Przepisy Ordynacji podatkowej oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej powinny gwarantować podatnikom ochronę prawną ich interesów przed samowolą organów podatkowych i nie powinny zawierać rozwiązań stworzonych przez resort finansów przede wszystkim dla wygody administracji podatkowej, których celem będzie głównie zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa¹¹. Stąd też kontrola podatkowa powinna być podejmowana w uzasadnionych przypadkach, a kontrolujący powinni być do niej dobrze przygotowani. Brak przygotowania, wadliwa interpretacja przepisów czy brak wiedzy kontrolującego może doprowadzić do znacznego uszczuplenia należności budżetowych i nieuzasadnionego zwolnienia

¹¹ Por. R. MASTALSKI, *Ordynacja podatkowa. Charakter i cel regulacji*. „Przegląd Podatkowy”, nr 12/1995, s. 4.

z obowiązku podatkowego podmiotów, które powinny być nim obciążone. Intencją ustawodawcy powinno być zwiększenie pewności prawnej przedsiębiorców, ponieważ sprzeczne z prawem jest zarówno zwiększanie, jak i zmniejszanie obciążeń podatkowych poniżej ustawowej miary.

Streszczenie

Kontrola podatkowa przeprowadzana jest przez organy podatkowe pierwszej instancji zarówno państwowe, jak i samorządowe w trybie przewidzianym w przepisach Ordynacji podatkowej, u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych. Kontrola przeprowadzana jest na podstawie analizy ryzyka rozumianego jako prawdopodobieństwo wystąpienia naruszenia przepisów prawa, ale może być również przeprowadzana niezależnie od rezultatów analizy ryzyka, o ile ma charakter losowy. Podstawowe kryteria kontroli to legalność, rzetelność oraz terminowość. Kontrola podatkowa u przedsiębiorców prowadzona jest na podstawie przepisów zarówno Ordynacji podatkowej, jak i ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Powołane przepisy powinny gwarantować podatnikom ochronę prawną ich interesów przed samowolą organów podatkowych i nie powinny zawierać rozwiązań stworzonych przez resort finansów przede wszystkim dla wygody administracji podatkowej, których celem będzie głównie zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa.